

Lezers reageren

Operational auditing: een managementtechniek!

Evolutie of revolutie?

L. Paape

1 Inleiding

In het juninummer van dit blad beschreven de heren Driessen en Molenkamp een spanningsveld met betrekking tot operational auditing.

Aan de orde was de vraag of sprake is van een managementtechniek dan wel van een interne controlemethodiek. In hun beschouwing stellen zij zich op het standpunt dat operational auditing een managementtechniek is en daardoor een afzonderlijke positie verdient binnen de structuur van een organisatie. Met deze stelling kan ik mij geheel verenigen. Ten aanzien van de uitwerking van sommige punten wil ik echter enkele kanttekeningen plaatsen. Impliciet behandelen zij de acceptatie en slagingskansen voor operational auditing in een organisatie. Naar mijn mening zijn er enkele andere factoren die van groter belang zijn voor het welslagen van de operational auditfunctie dan de organisatorische positionering. Dit zijn met name de scope en functie van operational auditing en het profiel van de medewerkers belast met de uitvoering van audits. Deze aspecten stel ik aan de orde in de paragrafen 2 en 3.

Operational auditing verdient zeker een afzonderlijke positie, maar die zal eerder bereikt worden langs de weg der geleidelijkheid. In die zin is het verschil in opvatting terug te brengen tot de vraag: 'Operational auditing: een managementtechniek! Evolutie of revolutie?' In paragraaf 4 wijs ik dan ook het revolutionaire voorstel van de auteurs inzake de positionering van de eenheid die zich bezig houdt met operational auditing, af. In paragraaf 5 beschrijf ik een driefasenmodel aan de hand waarvan

bepaald kan worden hoe de ontwikkeling van operational auditing kan verlopen dan wel in welke fase een bestaande afdeling zich bevindt. Ik besluit met enkele slotopmerkingen.

2 De scope en functie van operational auditing

2.1 De scope van operational auditing

De definitie inzake operational auditing van de beide auteurs op p. 278 voldoet uitstekend. De verdere uitwerking die zij aangeven zal ik nuanceren. Ik zal mij daarbij richten op een tweetal vragen, te weten:

- is sprake van materie- of beheersaudits;
- welke kwaliteitsaspecten van informatie zijn aan de orde.

a Materie- of beheersaudits

Het onderscheid tussen materie- en beheersaudits¹ is zeer wezenlijk.

Materie-audits zijn gericht op de *inhoudelijke* aspecten van een probleemgebied en beheersaudits richten zich meer op het *vraagstuk van de beheersing* van een probleemgebied. In mijn optiek moet een operational auditor zich bezighouden met beheersaudits.

Driessen en Molenkamp stellen op p. 278: 'Een operational auditor geeft vervolgens een oordeel over de

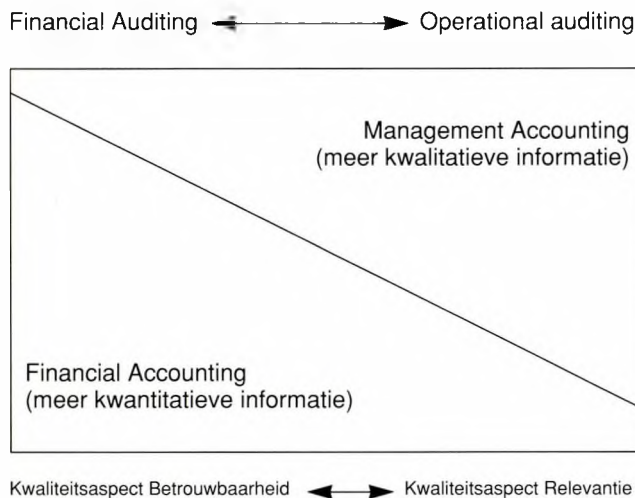
¹ L. Paape, registeraccountant, is Operational Audit Manager bij de KLM N.V. en als zodanig verantwoordelijk voor de invulling van operational audit. Hij is tevens als universitair docent Inrichtingsleer verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

kwaliteit van de bedrijfsvoering in termen van *doel-treffendheid* en *doelmatigheid* (cursivering LP). Een dergelijke benadering kan in de praktijk leiden tot een materie-audit, waarbij de manager zich op het standpunt zal stellen dat hij meer terzake kundig is dan de auditor. Dit uitgangspunt is nauwelijks voor discussie vatbaar. De auditor kan zijn oordeel beter 'beperken' tot de door de manager getroffen maatregelen (business controls) voor de beheersing van zijn proces/afdeling, in casu de beheersaudit.

b De kwaliteitsaspecten van informatie

Het speelveld kan als volgt schematisch worden weergegeven:

Figuur 1: Het speelveld voor operational en financial auditing



Driessen en Molenkamp geven aan dat auditors zich van nature veelal beperken tot de financiële informatie en dus aan de linkerkant van het speelveld zijn gesitueerd. In de definitie van Starreveld inzake Bestuurlijke Informatieverzorging² (BIV) is deze beperking in het kader van de beheersing van organisaties nooit aangebracht. In de praktijk zal de informatie ten behoeve van de besturing en beheersing weliswaar veelal een financieel karakter kennen, maar er is geen sprake van een bewust gekozen beperking. De ontwikkelingen op het gebied van de interne berichtgeving (management accounting) rechtvaardigen de opvatting dat dit primaat op zijn retour is. De ware operational auditor gedraagt zich als de

'moderne voetballer' en is overal op het speelveld te vinden. Voor zover hij zich door de coach laat beperken tot de linkerflank, is naar mijn mening een tactische bespreking op zijn plaats.

2.2 De functie van operational auditing

In hun beschouwing behandelen Driessen en Molenkamp in belangrijke mate het vraagstuk van de acceptatie van operational auditing. Zij stellen dat het management behoefte heeft aan een second opinion. Dit impliceert dat het hoogste management een objectief oordeel wil hebben over de wijze waarop met gedelegeerde verantwoordelijkheden en bevoegdheden wordt omgegaan. Door dit op de voorgrond te stellen zal de auditor worden gezien als 'spion' van de hoogste leiding. Een dergelijke benadering levert niet de maximale acceptatie op van de auditee. Wat dan wel?

Naar mijn mening zouden operational auditors er goed aan doen niet zozeer de 'second opinion-functie' op de voorgrond te plaatsen maar de *wekkerfunctie*. Hiermee bedoel ik dat elke manager erbij gebaat is dat van tijd tot tijd zijn afdeling/proces door een relatieve buitenstaander wordt doorgelicht. Wat daarbij het primaire aandachtsveld zou moeten zijn is hiervoor behandeld. Met de term wekkerfunctie wil ik benadrukken dat hiermee het management figuurlijk gesproken wakker gemaakt kan worden. Een bepaalde mate van bedrijfsblindheid sluipst onwillekeurig in elk proces. Het 'alarmeren' en wijzen op de blinde vlekken is nu juist de grootste toegevoegde waarde van een operational audit. Hiermee kan het door de auteurs gewenste 'managerial' gericht zijn van operational auditing nog eens benadrukt worden. Het simpelweg ten behoeve van het hoogste management constateren dat bepaalde leemtes bestaan levert onvoldoende waardering op. Een operational audit dient tevens richting te geven voor de oplossing van bepaalde knelpunten. Dat door de noodzakelijke 'verankering' (zie ook paragraaf 3) een rapport ook geadresseerd is aan het hoogste management en dat op deze wijze tevens de second opinion-functie ingevuld kan worden is evident. Critici die opmerken dat hiermee de rol van 'spion' niet is geëlimineerd, geef ik op voorhand gelijk. De benadering is echter een andere en leidt mijns inziens tot een grotere acceptatie.

3 De kennis, ervaring en vaardigheden van operational auditors

Zeker bij de start is een van de belangrijkste vragen voor een operational auditor, hoe de entiteit te vullen. Voor de beantwoording van deze vraag moet een inschatting gemaakt worden van de benodigde kennis, vaardigheden en ervaring. In deze paragraaf schets ik een start vanuit de Interne Accountants Dienst (IAD). In zwart-wittermen gesproken beschikt de IAD-medewerker over de benodigde kennis (BIV-complex en auditing) en ervaring (auditing) maar nog onvoldoende over de benodigde vaardigheden (interviewtechniek, veranderkunde, adviesrol). Deze vaardigheden zijn met name voorhanden bij de management consultant. Indien een interne management consultancy-functie aanwezig is, zou gekozen kunnen worden voor recrutering van een aantal medewerkers uit deze functie. Beiden, auditor en consultant, behoeven bijscholing. In simpele bewoordingen gaat het dan om de volgende vraag: 'Kunnen we sneller de auditor de benodigde vaardigheden bijbrengen dan we de consultant de benodigde kennis en ervaring kunnen bijbrengen?' Op deze vraag is uiteraard geen eenduidig antwoord mogelijk. Het antwoord zal altijd beginnen met '... dat hangt ervan af.'

Bij de start van een operational auditfunctie wordt veelal gekozen voor het putten uit het beschikbare potentieel van de oorspronkelijke IAD. Bij de invulling van vacatures kan vervolgens gekozen worden voor aanvulling, bij voorkeur, vanuit andere disciplines. In mijn situatie was hierbij in ieder geval de cruciale vraag hoe het persoonlijkheidsprofiel van de kandidaten er uit moet zien. Kennelijk maak ik de impliciete veronderstelling dat kennis en ervaring makkelijker bij te brengen zijn dan vaardigheden. Ik merk op dat naar mijn mening het *profiel van de medewerkers* belangrijker is dan de *organisatorische positionering* van de entiteit.

Als we de stelling aanhangen dat operational auditing een managementtechniek is, rijst de vraag waarom niet gelijk wordt geopteerd voor recrutering uit managementpotentieel. Hoe voor de hand liggend een dergelijke optie ook zou mogen zijn, hij is naar mijn mening niet op korte termijn haalbaar. Wellicht zou dit door middel van een management de-

velopmentsprogramma kunnen worden afgedwongen. Echter managementpotentieel laat zich mijns inziens niet dwingen in een richting die, weliswaar op basis van vooroordelen, niet aanspreekt. Eerst zal aangetoond moeten worden dat de functie bestaansrecht heeft, dat een functie bij operational auditing leuk is en voordelen biedt. Door het aantrekken van goede mensen, die vervolgens na verloop van tijd op managementposities terecht komen kan dit besef groeien; de beste reclame is immers de mond-tot-mond-reclame. Ook promotie en voorlichting kunnen hierbij goede diensten bewijzen. Bovendien moet operational auditing een stevig vaktechnisch fundament hebben. Dit fundament kan alleen maar worden vervaardigd door in auditing opgeleide medewerkers, per definitie dus accountants.

4 De organisatorische positionering van een operational audit-functie

De ideeën van Driessen en Molenkamp met betrekking tot een afzonderlijke entiteit voor operational auditing wil ik op de volgende punten critiseren:

- 1 de organisatorische ontwikkelingen;
- 2 de gelaagde structuur;
- 3 de historie.

4.1 De organisatorische ontwikkelingen

Het alternatief van Driessen en Molenkamp voor een afzonderlijke entiteit is uiteraard geen enkel probleem indien de organisatie nog niet beschikt over een vergelijkbare functie of IAD. Indien dat wel het geval is, zou dit voorstel ertoe leiden dat het hoogste management nog een aandachtsgebied erbij krijgt. In een tijd waarin de literatuur bol staat van decentralisatie, het beperken van staven en het verkleinen van de span of control lijkt mij dit scenario om die reden minder realistisch.

4.2 De gelaagde structuur

Een operational audit-functie dient binnen een organisatie een onafhankelijke positie in te nemen. De, voor een toetsende functie, vereiste objectiviteit is het beste gewaarborgd door operational audit als stafafdeling van de Raad van Bestuur/Directie te posi-

tioneren. Voornamelijk om deze reden geloof ik niet in een gelaagde operational auditstructuur, zoals door de auteurs in figuur 3 wordt voorgesteld. De noodzakelijke onafhankelijkheid komt op de lagere niveaus naar mijn mening al snel in het geding. Verder zijn er slechts weinig ondernemingen die groot genoeg zijn om voor een dergelijke structuur in aanmerking te komen. In de Nederlandse verhoudingen praten we dan over organisaties als Shell en Philips. Bovendien is daar mijns inziens terecht gekozen voor het institutionaliseren van een corporate audit-functie, belast met de vaktechnische ondersteuning en de kwalitatieve bewaking van de decentrale audit-functie. Tot slot leidt een gelaagde structuur in relatie tot de minimale omvang van de audit-afdeling en de noodzaak tot multidisciplinaire vulling van een dergelijke entiteit tot suboptimalisatie.

4.3 De historie

De historie van operational auditing in Nederland aan een beschouwing onderwerpend valt te concluderen dat deze functie veelal zijn ontstaan vindt in een IAD. Kennelijk is de IAD een goede voedingsbodem. De auteurs beschrijven weliswaar in extenso de nadelen verbonden aan een combinatie – op welke wijze dan ook – met de IAD, maar naar mijn mening zijn er ook een aantal voordelen te noemen:

- een IAD heeft veelal zijn bestaansrecht bewezen;
- een IAD heeft toetsingsexpertise;
- een IAD is met betrekking tot het BIV-complex ter zake kundig;
- een IAD is een bekende en, afhankelijk van zijn historie, een geaccepteerde verschijning.

De vraag is dan of de voordelen opwegen tegen de door de auteurs genoemde nadelen. Het antwoord op deze vraag is volgens mij eerder afhankelijk van de definitie die een organisatie hanteert voor de bepaling van de scope (paragraaf 2) van operational audits. Indien een organisatie kiest voor het beperken van de taakopdracht van de operational audit-functie tot het toetsen van de betrouwbaarheid van (financiële) informatie, maatregelen van interne controle, het beschrijven van de administratieve organisatie enzovoort dan kan wat mij betreft ge-

sproken worden van een valse start. Met andere woorden, de uitgangspositie en dus de slagingskans wordt veeleer bepaald door de *invulling* van de operational audit-functie dan door de *structuur* ervan. Dit laat onverlet dat de structuur een sterk bepalende factor kan zijn voor het welslagen van de functie. In mijn situatie is tot op heden een structuur waarbij operational audit een, weliswaar *verbijzonderde*, functie is binnen de IAD zeer zeker geen bezwaar gebleken. Het aantal vooroordelen dat overwonnen moet worden is echter groot.

5 Het driefasenmodel voor operational auditing

Op p. 281 beschrijven de auteurs een aantal symptomen, die erop wijzen dat een op beheersing gerichte operational audit-afdeling niet van de grond kan komen, omdat ze niet als afzonderlijke entiteit wordt gepositioneerd. In hoeverre deze symptomen algemeen geldend zijn, kan ik niet overzien. Op zijn minst heb ik de indruk dat dit situatie-afhankelijk is. Het laatst genoemde symptoom met betrekking tot het imago is zonder meer algemeen geldend. De unieke Nederlandse situatie waarbij een IAD een rol vervulde bij de certificering van de jaarrekening en de daaruit voortvloeiende taakuitoefening heeft zeker bijgedragen tot het minder positieve beeld van de accountant als 'watchdog'. Mijn waarneming is dat dit beeld op het hoogste niveau van een organisatie overigens zeer genuanceerd is. Problematischer is de situatie vaak op de overige niveaus in de organisatie. Het accent, door de IAD belast met financieel audit-taken gelegd op betrouwbaarheid van informatie, administratieve organisatie en interne controle leidt ertoe dat een operational audit-afdeling, opererend vanuit een IAD in aanvang met de nodige scepsis zal worden bekeken. Daar waar de auteurs tot de conclusie komen dat dit onvermijdelijk moet leiden tot een afzonderlijke entiteit operationeel audit, zie ik een andere ontwikkeling.

Voor de verdere uitwerking van mijn ideeën zou ik een driefasenmodel willen introduceren. Dit driefasenmodel ziet er als volgt uit:

- a de startfase (0 tot ongeveer 3 jaar);
- b de uitbouwfase (ongeveer 2 tot 7 jaar);
- c de eindfase (in ongeveer 5 tot 8 jaar te bereiken).

Voor een nadere onderbouwing van dit model wil ik enkele kenmerken noemen. In aanvang kan gekozen worden voor een positionering binnen een IAD, nevensgeschikt aan maar verbijzonderd van financial auditing. Dit biedt de mogelijkheid om gebruik te maken van de auditexpertise die aanwezig is. Niet vergeten mag worden dat het opbouwen van een positie, het bewijzen van het bestaansrecht van een nieuwe functie de nodige inspanningen vergt. Opgroeien in de relatieve luwte van een bestaande entiteit kan dan zeker de nodige voordelen bieden. De monodisciplinaire vulling van de entiteit – accountants – zal in deze fase geleidelijk aan wijzigen in een multidisciplinaire. Ik wil aantekenen dat in de startfase een snelle aanpassing van de operational auditors aan de nieuwe situatie voorwaardelijk is. Deze aanpassing behelst meer dan het volgen van cursussen. De attitude en vaardigheden van een operational auditor zijn van een andere aard dan die van een financial auditor (zie paragraaf 3).

In de uitbouwfase kan het accent dan verschuiven. Operational auditing verkrijgt het primaat. Uiteraard onder het voorbehoud dat de waardering van het management voor de nieuwe functie aanwezig is. Verdere uitbesteding van de financial audit zou in dit model kunnen passen. Naar mijn mening zijn AKZO en Philips voorbeelden van deze ontwikkeling. De samenstelling zal in deze fase zonder meer multidisciplinair van karakter zijn.

In het laatste stadium kan de operational audit-functie uitgroeien naar een afzonderlijke entiteit,

onafhankelijk van het voortbestaan van de financial audit-functie. Een voorbeeld hiervan is Shell. Dit bedrijf kent geen financial audit-functie meer. De afdeling wordt gevuld met allerlei disciplines, waarbij de voorwaarde is dat het wel personen met managementpotentieel zijn, die voor een 'tour of duty' te werk worden gesteld in de operational audit-afdeling. In deze fase ontstaat ook de behoefte afstemming te plegen met andere vormen van audit, zoals kwaliteitsaudits, security-audits, ARBO-audits, milieu-audits enzovoort (Integrated Audit Planning).

Schematisch kan dit driefasenmodel worden weergegeven als in figuur 2.

Het model suggereert dat deze ontwikkeling noodzakelijkerwijs van begin tot eind gevolgd moet worden. Niets is minder waar. De organisatie kan besluiten in een van de eerdere fasen te consolideren. Desalniettemin ben ik ervan overtuigd dat ook in die gevallen de behoefte om in te spelen op ontwikkelingen in de omgeving ertoe zullen leiden dat op langere termijn de eindfase bereikt zal worden. Het model is wellicht bruikbaar om de huidige positie van de IAD te bepalen en vast te stellen of verder gegaan moet worden dan wel dat consolidatie gewenst is.

5 Tot slot

Operational auditing is een nieuw vakgebied. De wens tot afzonderlijke positionering van dit vakgebied en van de functie kan ik zonder meer onderschrijven.

Figuur 2: Het driefasenmodel voor internal auditing

fase kenmerken	startfase	uitbouwfase	eindfase
organisatorische plaats	verbijzonderd binnen IAD	IAD, primaat operational audit	afzonderlijke functie
'ouderdom'	0 tot 3 jaar	2 tot 7 jaar	5 tot 8 jaar
disciplines	mono	multi	mgt. potentieel (tour of duty)
relatie met financial audit	nevensgeschikt	'bovensgeschikt'	geen
relatie met extern acc.	'innig'	los	geen
relatie met andere audits	geen	nauwelijks	afstemming
voorbeelden	KLM, Hoogovens	AKZO, Philips	Shell

De ontwikkelingen binnen de Nederlandse verhoudingen zijn wat dat betreft hoopgevend. De oproep tot onderzoek behoeft navolging. Op p. 284 stellen de auteurs: 'Operational auditing vereist immers een ander imago, een adviserende rol, een ondersteunend gedrag en organisatiekundige kennis van auditors.' Alweer een stelling die mij uit het hart is gegrepen. Het is niet zozeer een *revolutie* die hiervoor noodzakelijk is. De ontwikkeling van internal auditing in Nederland is significant anders dan die van de rest van de wereld. Naar mijn mening moeten we *evolueren* naar het 'ideaalbeeld' van operational auditing. Een ideaalbeeld waarbij sprake is een volwaardige managementtechniek. Ik heb getracht deze evolutie enigszins te schetsen. Het driefasenmodel zou op zijn merites onderzocht moeten worden. Ik ben er echter van overtuigd dat de revolutionaire benadering onvoldoende kans van slagen heeft. Evenzeer ben ik ervan overtuigd dat het in het artikel van Driessen en Molenkamp geschatte spanningsveld bestaat. Het is toe te juichen dat op deze wijze de discussie daarover wordt losgemaakt. Bestudering van de praktische verschijning van operational auditing en daaraan volgend de ontwikkeling van een stevig theoretisch fundament heeft nog onvoldoende plaatsgevonden.

Literatuur

- Azad, Ali N., The factors that make for a successful Operational Auditor, *Internal Auditing*, spring 1991, pp. 46-51
- Bowes, Geoffrey, Ensuring Internal Audit meets the needs of Directors, *Managerial Auditing Journal*, volume 6 no. 4, 1991 pp. 4-10.
- Courtemanche, Gil, How was Internal Auditing evolved since 1941?, *Internal Auditor*, june 1991, pp. 106-109.
- Driessen, Drs. A.J.G. en A. Molenkamp, Operational auditing: managementtechniek of interne-controlemethodiek? Een spanningsveld, *Maandblad Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni 1992, pp. 276-285.
- Driessen, A.J.G. en A. Molenkamp, Operational audit: Beheersinstrument voor het management, *Tijdschrift Financieel Management*, nummer 1, 1992, pp. 53-61.
- Rigaud, Drs. S.F., *De relatie operational audit - financial audit*, afstudeerreferaat, april 1992, Vrije Universiteit van Amsterdam.
- Wilson, James D. and Steven J. Root, *Internal Auditing Manual*, second edition, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1989.

Noten

- 1 Het beoordelen van een functioneel ontwerp: J.H. Matto RI en J.M. Suerink RA, *Informatie*, jaargang 34 nummer 6, p. 362.
- 2 *Bestuurlijke Informatieverzorging* deel 1, R.W. Starreveld, H.B. de Mare en E.J. Joëls, Samsom, Alphen a/d Rijn, tweede herzienedruk, 1989.

Naschrift bij het artikel 'Operational auditing: een managementtechniek! Evolutie of revolutie?' van L. Paape RA

Drs. A.J.G. Driessen en A. Molenkamp

Operational auditing en het concept van integraal management; een synthese

1 Inkadering van de discussie

De reactie van de heer L. Paape op ons artikel zien wij als een welkome uitnodiging een verdere bijdrage te kunnen leveren aan de discussie over de inhoud en verschijningsvormen van operational auditing. Een discussie die de huidige gevarieerdheid in de beeldvorming mogelijk kan modelleren naar een meer consistent geheel van opvattingen.

Ten behoeve van het kunnen voeren van een discussie is inkadering van het strijdperk noodzakelijk. Naar onze mening dient de invoering van een operational auditfunctie te worden beschouwd tegen de achtergrond van zich wijzigende opvattingen over het besturen en beheersen van organisaties. Na een aarzelend begin is nu een trendmatige ontwikkeling naar kleinschaliger, meer gedecentraliseerde organisatievormen zichtbaar. Dit gaat gepaard met meer verantwoordelijkheden en bevoegdheden op lagere niveaus in de organisatie. Hierbij wordt het decentrale management integraal verantwoordelijk voor het beheersen van het noodzakelijke omzettingsproces. De gevormde business units zijn zelf verantwoordelijk voor het inrichten van de procesvoering. Zij dienen deze processen op basis van meet- en regelsystemen ook zelf aan te sturen en zullen verantwoording moeten afleggen over de geleverde prestaties. Het decentrale, integrale management zal moeten werken binnen de eenheid van opvattingen over infrastructurele aspecten (bijvoorbeeld informatietechnologie, personeel) die

door de topleiding zijn vastgesteld. Als gevolg van de decentralisatie worden de functie en de omvang van de staven ingeperkt. Een nieuwe strategie voor de staf is nodig. Een belangrijke functie van de staf is een toetsende rol in de nieuwe managementcyclus te gaan vervullen.

Het artikel van de heer Paape gaat verder dan een reactie op onze bijdrage in het MAB. Naast het onderschrijven van een aantal door ons ingebracht standpunten en het aanbrengen van nuanceringen in denkbeelden op onderdelen van ons betoog geeft hij nader uitwerking aan aspecten die met de *ontwikkeling* van de functie van operational auditing samenhangen, waar wij hebben getracht een overzicht te geven van de huidige *stand van zaken*. In onze reactie gaan wij met name in op die aspecten van de bijdrage van de heer Paape die als kritische noten op onze standpunten kunnen worden ervaren en waar een nadere toelichting onzerzijds gewenst is.

2 Managementtechniek en organisatorische 'fit'

De titel van de bijdrage van de heer Paape geeft voor ons ook het uitgangspunt aan waarop onze reacties zijn gebaseerd. Gezien de inhoud van het door ons gepubliceerde artikel zal het de lezer duidelijk zijn dat een dergelijke standpuntbepaling (operational auditing als managementtechniek) ook de strekking van ons betoog was. Paape stelt dat voor het welslagen van de operational auditfunctie andere factoren ('...met name de scope en functie...') van groter belang zijn dan de organisatorische positie. Deze opvatting delen wij in principe; echter om die andere factoren tot wasdom te laten komen, achten wij een (tijdelijke) verbijzonderde positie noodzakelijk.

Het centrale vraagstuk is daarbij minder een (organisatiekundige) discussie over evolutie of revolutie. Primair gaat het om de aanhechting van de toetsende fase aan de managementcyclus. Vervolgens kan worden gezien welke disciplines een rol spelen. Het is vanzelfsprekend daarbij ook accountants te betrekken. Paapes startpunt ligt echter zonder meer bij de Interne Accountantsdienst. Hoewel ook Paape operational auditing als management-techniek voorstaat, zien wij in de praktijk dat deze afdelingen nog

zeer gepreoccupeerd kunnen zijn met vraagstukken rondom financiële informatieverzorging, externe verantwoording en interne controlevraagstukken. Ons pleidooi voor verbijzondering heeft ook mede deze achtergrond.

2.1 Materie- versus beheersaudit

Een door Paape geïntroduceerd onderscheid naar materie- en beheersaudits kan helpen het object van onderzoek nader te duiden en te specificeren. Echter, wij zijn van oordeel dat *beide* audit-vormen voor de auditor van belang zijn; immers het gaat er voor de auditor om om te weten welke eisen aan producten, processen en structuren worden gesteld en voor welke aspectsystemen door de topleiding regelgeving is opgesteld. Zo criteria voor uitvalpercentages in het primaire proces zijn opgesteld, dan dient de operational auditor vast te stellen op welke wijze deze regelgeving is vertaald naar voor 'de werkvloer' hanteerbare normen en òf en, zo ja, hoe de feitelijke uitval wordt gemeten en wat met afwijkingen in het regelsysteem wordt gedaan. In de regel zal het management overigens wel meer behoefte hebben aan kaders voor de besturing van de processen (beheers-audits) dan de inrichting van de procesvoering (materie-audits). De auditor volgt daarin.

2.2 Doeltreffendheid & doelmatigheid

Voor wat betreft de zinsnede van de heer Paape over doeltreffendheid en doelmatigheid ('Een dergelijke benadering (*oordelen in termen van doeltreffendheid en doelmatigheid, D&M*) kan in de praktijk leiden tot een materie-audit, waarbij de manager zich op het standpunt zal stellen dat hij meer terzake kundig is dan de auditor') merken wij op dat wij slechts de intentie hebben om aan te geven dat de auditor louter oordeelt op basis van gegeven kaders. Kaders die veelal mede omvatten de beoogde inrichting naar de gewenste flexibiliteit, doeltreffendheid en doelmatigheid. Zoals ook blijkt uit paragraaf 2.1 hiervoor zal gedetailleerde regelgeving als referentiekader bij de audits wel verfijnde materie-kennis in het auditteam vereisen.

2.3 Kwaliteitsaspecten van informatie

Over de verhandeling van de heer Paape inzake de kwaliteitsaspecten van informatie merken wij op

dat operational auditing zich – zeer breed – richt op die aspectsystemen (bijvoorbeeld sociaal, financieel, techniek, innovatie) die door het management als noodzakelijke infrastructurele kaders zijn geselecteerd. Daarbij kan zelfs het *betrouwbaarheidsaspect* (bij Paape onder financial auditing gerangschikt) als meest dominant voor operational auditing uit de bus komen. Het schema (figuur 1) is onvoldoende gebaseerd op beheersing, doch ademt de sfeer van informatieverzorging en verantwoording. Het schema suggereert te veel 'twee kanten van dezelfde medaille'. Operational auditing is fundamenteel (qua frequentie, objecten, benaderingswijzen, disciplines, etc.) anders dan financial auditing. Plaatjes als deze wekken ten onrechte de indruk dat financial auditing determinerend is voor operational auditing.

2.4 De functie van operational auditing of 'angst is de moeder van de porseleinkast'

Het introduceren van een second opinion-functie moet weldoordacht worden opgevat en vraagt om een consistente en directe benadering. De operational auditor moet een gesprekspartner zijn van de manager op het gebied van beheersen en besturen van de organisatie. Het referentiekader van beiden moet gelijk zijn; de infrastructurele voorzieningen vragen beider aandacht. De door Paape gepropageerde wekkerfunctie past niet bij operational auditing en heeft meer weg van de bekende (ad hoc) doorlichtingsonderzoeken.

3 Kennis, ervaring en vaardigheden van operational auditors

Wij zijn het met Paape eens dat een verantwoorde implementatie van operational auditing een samengaan en samenwerking van verschillende disciplines vergt. Techniek, logistiek, organisatiekunde, bedrijfseconomie en bedrijfskunde zijn daarvan voorbeelden. Dat aan auditing-inbreng enige dominantie wordt toegekend, is begrijpelijk maar ook kan niet worden ontkend dat al sinds jaar en dag ook door andere disciplines audits worden uitgevoerd. Wij staan een meer genuanceerde benadering voor.

4 Organisatorische ontwikkelingen

4.1 De gelaagde structuur

Nieuwe organisatorische paradigma's zoals kleinschaligheid, modulariteit en autonomie vereisen andere constructies van beheersen en besturen. De business unit-gedachte wint terrein. De opdrachtgever (concern-, divisie-, werkmaatschappij of afdelingsmanagement) heeft behoefte aan een instantie die zich niveaugewijs onafhankelijk kan opstellen. Met andere woorden, de keuze van het besturingsconcept (het hiërarchische stelsel van aspect- en subsystemen) staat op de voorgrond. Die keuze betekent dat de heersende structuuropvattingen bepalend zijn voor de organisatorische positie van de operational audit-afdeling(en). Dat hoeft tegenwoordig dus niet per definitie het hoogste niveau te zijn.

4.2 De historie

Met Paape zijn we eens dat er voor- en nadelen zijn verbonden aan het positioneren van een operational auditafdeling binnen de Interne Accountantsdienst. Wij wegen de voor- en nadelen wat anders en komen tot de conclusie dat de slagingskans voor een operational auditfunctie meer afhangt van de mogelijkheid om de functie te kunnen *verbijzonderen* (binnen of buiten de IAD). Verbijzondering is nodig voor de herkenbaarheid en beeldvorming naar de organisatie toe. Het toetsende element van de functie staat daarbij op de voorgrond.

Ten principale geldt dat er een herschikking in functies is in het beheersen van de organisatie en dat het dus voor de hand ligt dat ook andere disciplines en stafafdelingen op auditing-gebied zich daarvoor kwalificeren.

5 Driefasenmodel

De heer Paape gaat in zijn driefasenmodel uit van een uiteindelijke verzelfstandiging van de functie van operational auditing vanuit de Interne Accountantsdienst. Wij staan een andere ontwikkelingslijn voor. Gestart dient te worden vanuit een verbijzonderde positie. Zo de functie zich in de organisatie zal hebben bewezen verwachten wij dat op termijn een integratie van toetsende disciplines zal optreden (integrated auditing). Deze tendens tot integratie past

ook in de gedachte dat bij integraal management ook de staven geïntegreerd zouden moeten zijn. Zover is het nog niet; de operational auditfunctie zal eerst de nodige eigenheid moeten verkrijgen.

6 Revolutie of evolutie

De heer Paape pleit, uitgaande van zijn driefasenmodel, voor evolutie. Belangrijke veranderingen in het sturen van de organisaties voltrekken zich niet langs de lijnen van de geleidelijkheid; een zekere mate van chaos is nodig om nieuw evenwicht te hervinden. Bij zich wijzigende omstandigheden zal gedragsverandering bij individuen alleen plaatsvinden als enerzijds de bestaande situatie oncomfor-

tabel wordt en anderzijds een voor die individuen haalbaar perspectief bij nieuw gedrag wordt geboden. Zo verandering dan optreedt geschiedt dat veelal met een zgn. quantum-sprong. Met andere woorden: verandering en geleidelijkheid verhouden zich slechts zelden tot elkaar.

Als de keuze voor revolutie of evolutie extreem wordt gesteld kiezen wij voor revolutie. Maar zo extreem is de keuze niet. De vraag is meer wat de rode draad van de evolutie is: voor Paape is het blijkbaar een uitgemaakte zaak dat de evolutie is gestart bij de IAD. Wij zijn echter van mening dat de evolutie is gestart bij ontwikkelingen in de managementfilosofie en van daaruit moet worden doorgetrokken.